



De l'indépendance individuelle à l'indépendance collective de l'audit : l'apport de la théorie systémique

Tiphaine Compernelle

► To cite this version:

Tiphaine Compernelle. De l'indépendance individuelle à l'indépendance collective de l'audit : l'apport de la théorie systémique. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom. halshs-00522496

HAL Id: halshs-00522496

<https://shs.hal.science/halshs-00522496>

Submitted on 30 Sep 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

De l'indépendance individuelle à l'indépendance collective de l'audit : l'apport de la théorie systémique

Tiphaine Compernelle

Allocataire – Moniteur, DRM - CREFIGE, Université Paris Dauphine

c_tiphaine@hotmail.com

Résumé

Le commissaire aux comptes n'est pas le seul acteur ayant une mission d'audit. Les administrateurs du comité d'audit et les auditeurs internes en ont également une. Leurs interactions peuvent influencer sur l'indépendance des commissaires aux comptes. Cette étude s'intéresse aux moyens par lesquels ces relations influent sur l'indépendance de l'auditeur externe. L'analyse de 21 entretiens, à partir de l'approche proposée par Crozier et Friedberg (1977), a permis de mettre en évidence que les relations entretenues sont des relations formelles d'*accountability* et des relations informelles d'échanges d'opinions. Les relations formelles ont deux modes d'action sur l'indépendance de l'auditeur externe. D'un côté, les auditeurs externes les utilisent pour atténuer les pressions exercées par le management. De l'autre, pour éviter ces relations d'*accountability*, les auditeurs externes s'entendent avec la direction. Les relations informelles d'échange d'opinions, quant à elles, permettent l'apparition d'une indépendance collective, qui conduit les acteurs vers une plus grande objectivité d'opinion.

Mots clefs : audit, indépendance, *système d'action concret*

Abstract

The external auditor isn't the only actor who has an auditing mission. Audit committee's directors and internal auditors have one of it. Their interactions can influence external auditor's independence. This study is interested in the means by which these relations influence external auditor's independence. The analysis of 21 conversations from the approach proposed by Crozier and Friedberg (1977) shows that these relations are formal relations of accountability and informal relations of opinions' exchange. Formal relations have two modes of action on external auditor's independence. On one side, external auditors use these to ease management's pressures. On other one, in order to avoid these accountability relations, external auditors come closer to the management. Informal relations of opinions' exchange allow the existence of collective independence, which leads the actors towards a more important objectivity of opinion.

Keywords : auditing, independence, *concrete system of action*

Je voudrais remercier mes directeurs de thèse, Chrystelle Richard et Bernard Colasse, ainsi que les participants à l'atelier d'écriture du 18 janvier 2008 organisé par DRM, Université Paris Dauphine, pour leurs relectures attentives et leurs conseils.

Ce travail de recherche est en partie financé dans le cadre d'un programme ANR "La construction sociale d'interfaces : le cas d'activités financières".

Introduction

En 2007, KPMG s'est vu sanctionné par l'AMF pour manque de diligences dans l'affaire Marionnaud après que quelques doutes aient plané sur l'indépendance du commissaire aux comptes. En 2005, le même cabinet KPMG avait dénoncé les malversations comptables de son client Volare, une compagnie « low cost » italienne. Quelles sont les raisons expliquant qu'un même cabinet d'audit, dans un cas, arrive à maintenir son indépendance et dans un autre cas n'y arrive pas ? De nombreux travaux de recherche ont déjà apporté des réponses à cette question en mettant en lumière des facteurs influençant l'indépendance de l'auditeur (Francis, 2006 ; Prat dit Hauret, 2003). Certains facteurs sont issus d'hypothèses relatives à la théorie d'agence (De Angelo, 1981 ; Shockley, 1981). D'autres facteurs sont de nature psychologique ou éthique (Prat dit Hauret, 2003 ; Windsor & Ashkanasy, 1995) ou liés à des mécanismes de *corporate governance* (Nur Barizah & al., 2005). D'autres recherches mettent l'accent sur les relations qu'entretiennent les auditeurs externes. Ces relations peuvent être hiérarchiques au sein du cabinet d'audit (Herrbach, 2001 ; Lord & DeZoort, 2001). Elles peuvent être commerciales, entre l'auditeur externe et l'entreprise auditée, et en particulier entre le directeur financier et les commissaires aux comptes associés (Richard & Reix, 2002).

Lors du processus d'audit, le commissaire aux comptes rencontre d'autres acteurs qui ont, eux-mêmes, une mission d'audit en ce qui concerne les états financiers ou le contrôle interne des processus productifs de ces états financiers : on peut citer les auditeurs internes mais également les administrateurs du comité. On peut d'ailleurs remarquer que ces acteurs ont une obligation d'indépendance. Certaines de ces relations sont prescrites par les codes de bonne gouvernance (Viénot, 1995 ; Bouton, 2002). Le but explicite de ces prescriptions est de s'assurer de l'indépendance de l'audit. Dès lors, la question suivante peut être posée : Si ces relations entre acteurs ayant une mission d'audit influent sur l'indépendance des commissaires aux comptes, comment l'influencent-elles ?

Pour répondre à cette question, vingt et un entretiens semi-directifs ont été menés auprès d'acteurs identifiés comme parties prenantes au processus d'audit : commissaires aux comptes, directeurs financiers, auditeurs internes et présidents de comité d'audit. La grille de lecture utilisée dans l'analyse de ces entretiens est celle proposée par Crozier & Friedberg (1977). Cette grille d'analyse nous a semblé adaptée à la situation étudiée de par le constat d'un paradoxe : comment des acteurs devant être indépendants individuellement peuvent atteindre, ensemble, un but commun qui est l'amélioration de la qualité des états financiers ?

Les résultats obtenus mettent en évidence le fait que ces acteurs ayant une mission d'audit, commissaires aux comptes, auditeurs internes et administrateurs du comité d'audit, entretiennent des relations où ils doivent rendre compte et des relations où ils échangent leurs opinions. L'*accountability* s'exprime à travers un formalisme des relations alors que l'échange d'opinion n'est possible qu'à travers une informalité que permet le dialogue. L'utilisation de ce formalisme par les commissaires aux comptes leur permet d'exprimer plus facilement leur indépendance vis-à-vis du management de l'entreprise en limitant les pressions exercées. Pourtant, le fait de devoir rendre compte aux administrateurs est parfois mal accepté par les commissaires aux comptes, ce qui les conduit à s'entendre avec la direction financière pour diminuer la portée de cette *accountability*, ce qui nuit à leur indépendance. Pour atténuer ce formalisme et l'effet néfaste induit, l'introduction d'une informalité à travers le dialogue est utilisée. L'échange d'opinions entre ces acteurs permet aussi l'apparition d'une indépendance collective des acteurs ayant une mission d'audit, de manière à atteindre une plus grande objectivité.

Dans la suite de cet article, la première partie sera consacrée à montrer les limites dans l'appréhension de l'indépendance comme une caractéristique individuelle (1.). La deuxième partie sera consacrée à l'étude empirique. Nous présenterons la méthodologie employée ainsi que les résultats (2.).

1. Les limites de l'indépendance comme caractéristique individuelle.

L'indépendance, positionnement nécessaire et inatteignable pour les acteurs ayant une mission d'audit, est intrinsèquement liée à la notion d'objectivité (1.1.). Ces acteurs, auditeurs internes, externes et administrateurs du comité d'audit, interagissent. Le but de ces interactions ne semble cependant pas être le renforcement de leur indépendance (1.2.).

1.1. Qu'est ce que l'indépendance ?

Pour mener à bien une étude sur l'indépendance de l'auditeur, il est d'abord nécessaire de définir ce qu'est l'indépendance et d'identifier ce qu'on attend de l'indépendance de l'auditeur (1.1.1.). Ensuite, il est nécessaire de garder en tête que cette indépendance est toujours relative (1.1.2.).

1.1.1. Pourquoi l'indépendance ?

L'audit est intrinsèquement lié à la relation d'agence existant entre les actionnaires et le dirigeant de l'entreprise (Jensen et Meckling, 1976). L'asymétrie d'information entre ces deux types d'acteurs est une des caractéristiques de cette relation d'agence. Elle constitue un

danger pour la longévité de la relation puisqu'elle entraîne un risque de perte de confiance des actionnaires dans le dirigeant. La confiance est une qualité absolument nécessaire à la continuation de la relation d'agence entre actionnaires et dirigeant (Zucker, 1986). Pour atténuer cette asymétrie d'information, les actionnaires s'assurent que le dirigeant agit bien dans leurs intérêts, et symétriquement le dirigeant leur donne des preuves qu'il agit bien comme ils l'attendent. Cette situation entraîne des coûts qu'on qualifie d'agence. L'audit financier, pratique indépendante, est considéré comme un moyen efficace et relativement peu coûteux pour rassurer les actionnaires quant aux actions du dirigeant (Jensen et Meckling, 1976 ; Watts et Zimmerman, 1986). L'audit financier constitue donc un moyen d'entretenir cette confiance. Le commissaire aux comptes occupe un rôle d'intermédiaire dans cette relation, garantissant que tout se passe comme ce qui était attendu (Zucker, 1986). Il occupe une position de « gardien de la confiance » (Shapiro, 1987). Cependant, le commissaire aux comptes est également dans une position d'agent vis-à-vis des actionnaires. Il reçoit d'eux une mission de contrôle de l'information financière produite par l'entreprise. Ainsi le commissaire aux comptes est aussi récipiendaire d'une confiance. Ce pose alors le problème de la surveillance de ce « gardien de la confiance ». Ce problème de confiance dans le commissariat aux comptes est normalement atténué par le caractère d'indépendance qui constitue le cœur de métier de la profession. L'institution française du co-commissariat aux comptes constitue également un moyen de réassurance par rapport à l'indépendance de l'audit externe (Bennechib, 2004). Enfin, la profession de commissaire aux comptes est encadrée par une tutelle étatique.¹

La présence d'un conseil d'administration est un autre moyen de limiter ces coûts d'agence. Ainsi le conseil d'administration assume également un rôle de « gardien de la confiance ». Parmi ses missions, « Il veille à la qualité de l'information fournie aux actionnaires ainsi qu'aux marchés à travers les comptes ou à l'occasion d'opérations très importantes. » (Rapport Viénot, 1995). Pour exécuter cette mission de contrôle de l'information financière, le conseil d'administration peut mettre en place un comité des comptes ou d'audit qui préparera les décisions du conseil. Le rapport Bouton (2002) préconise d'ailleurs aux administrateurs de s'assurer de la qualité du processus d'audit via le comité d'audit qui doit effectuer une « audition régulière des commissaires aux comptes y compris hors la présence des dirigeants » et que « D'une manière générale, il veille au respect des règles garantissant l'indépendance des commissaires aux comptes. ». Ainsi, le comité d'audit

¹ Il s'agit du haut conseil au commissariat aux comptes (H3C) qui est notamment chargé des contrôles menés dans le cadre du système d'assurance qualité de l'audit légal.

se voit attribuer une mission de « gardien de la confiance » dans l'indépendance des commissaires aux comptes. Le comité d'audit est plus particulièrement considéré comme apte à jouer ce rôle de gardien, du fait qu'il est composé majoritairement d'administrateurs dits indépendants. Encore une fois, l'indépendance est le caractère qui permet la confiance.

Quant à l'audit interne, il constitue une mesure coûteuse mise en œuvre par l'entreprise pour s'assurer de la qualité du contrôle interne, et ce par le contrôle périodique et indépendant des processus et du suivi des procédures de contrôle interne. L'audit interne est alors normalement une fonction indépendante du management, sinon indépendante du moins objective. Ce caractère d'indépendance ou de quasi-indépendance confère également à l'auditeur interne un rôle de « gardien de la confiance » de la relation d'agence qui unit actionnaires et dirigeant, même si ce gardien est interne à l'entreprise. Un des rôles dévolus aux comités d'audit est de s'assurer de l'objectivité de l'auditeur interne puisqu'ils devraient « entendre le responsable de l'audit interne, donner leur avis sur l'organisation de son service et être informés de son programme de travail. Ils devront être destinataires des rapports d'audit interne ou d'une synthèse périodique de ces rapports. » (Rapport Bouton, 2002). Le comité d'audit joue également un rôle de réassurance, et donc de « gardien de la confiance » concernant l'audit interne.

Il est alors intéressant de souligner que le contrôle de l'information comptable en elle-même ou le contrôle de son processus d'élaboration ou encore le contrôle des contrôleurs, constituant un moyen de rassurer les actionnaires quant aux actions de leurs agents, n'est effectué que par des acteurs indépendants, ou drapés d'un voile d'indépendance. L'indépendance semble alors être nécessaire à la confiance des actionnaires. Mais qu'est ce que l'indépendance ? Il s'agit d'une des deux caractéristiques de la qualité de l'audit, l'autre étant la compétence (De Angelo, 1981). Très classiquement, on distingue l'indépendance de fait de l'indépendance d'apparence (Mautz & Sharaf, 1961 ; Flint, 1988). L'indépendance de fait correspond à l'indépendance du praticien dans sa pratique, dans son jugement. Il s'agit d'une attitude mentale, d'un état d'esprit dans le sens où l'auditeur doit toujours être en alerte par rapport aux dangers de la dépendance. Cette indépendance de fait ne suffit cependant pas à maintenir la confiance car elle ne peut être facilement mesurée ou démontrée. Cette indépendance de fait doit alors être crédibilisée par une indépendance d'apparence qui correspond aux signes extérieurs de l'indépendance tels que les perçoit le grand public.

L'indépendance n'est cependant qu'un moyen ou un proxy selon qu'on considère l'indépendance de fait ou d'apparence. « L'objectif ultime du contrôle légal des comptes

consiste à exprimer une opinion de contrôle objective »². L'élément important qu'on attend de ces « gardiens de la confiance » n'est pas l'indépendance mais l'objectivité d'opinion. Ainsi l'indépendance de fait, état d'esprit du commissaire aux comptes, n'est qu'un moyen qui lui permet d'atteindre l'objectivité dans la formation de son opinion. L'indépendance d'apparence permet à l'auditeur de démontrer son objectivité au grand public, et ainsi de préserver la confiance que ce dernier a en lui. « L'objectivité et l'intégrité professionnelle doivent être les principes fondamentaux sous-tendant l'avis qu'un contrôleur légal émet sur des états financiers. Le principal moyen dont dispose le contrôleur légal des comptes pour démontrer au public qu'un contrôle légal est exécuté conformément à ces principes est d'agir et d'être perçu comme agissant de manière indépendante. »³

Power (2005) distingue, quant à lui, l'indépendance organisationnelle de l'indépendance opérationnelle. L'indépendance organisationnelle correspondrait aux conditions matérielles prévues pour pouvoir être indépendants. L'indépendance opérationnelle se scinderait en une indépendance informationnelle, autrement dit l'accessibilité des informations nécessaires à l'audit est possible sans risque de dépendance, et une indépendance épistémique, autrement dit les normes auxquelles se réfèrent l'auditeur pour juger de la qualité (ou de l'acceptabilité) des états financiers sont indépendantes de l'objet audité. Très peu d'études (Jeppesen, 1998) font référence à cette définition de l'indépendance en audit. C'est pourquoi dans cette étude nous ferons référence à la dichotomie classique entre indépendance de fait et indépendance d'apparence. C'est d'ailleurs l'indépendance de fait, attitude mentale permettant à l'auditeur d'être toujours en alerte par rapport aux dangers de la dépendance, qui constitue un moyen d'atteindre l'objectivité, qui constituera l'objet de cette recherche.

1.1.2. L'indépendance comme le résultat d'un compromis

L'indépendance de fait, tout comme l'indépendance d'apparence, reste une notion assez floue, pouvant englober des situations assez disparates, allant d'une indépendance totale à une relative indépendance. Etymologiquement, le terme 'indépendance' serait construit comme l'inverse de dépendance, qui viendrait du latin *dependere* qui veut dire « *pendre de* », soit au figuré « *se rattacher à, être lié à* » (Bloch et von Wartburg, 1960). L'indépendance pour l'auditeur correspondrait alors à la situation où il ne serait ni rattaché, ni relié à un quelconque élément ou une quelconque personne (en particulier l'entreprise auditée). Cela

² Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur « L'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne : principes fondamentaux »

³ Idem

constituerait une définition assez absolue de l'indépendance qui ne semble pas correspondre à l'indépendance telle qu'elle existe dans les faits. Le législateur européen en a d'ailleurs tout à fait conscience : « L'indépendance n'est pas une norme absolue que les contrôleurs légaux des comptes doivent atteindre en s'affranchissant de toute relation économique, financière ou autre qui pourrait sembler impliquer une dépendance quelconque. Un tel état est manifestement impossible à atteindre étant donné que toute personne entretient dans une certaine mesure une dépendance ou une relation avec une autre. »⁴. Les professionnels reconnaissent également cette situation dans une certaine mesure puisque même si un des principes du code de déontologie de la profession appelle à une indépendance absolue de principe : « L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi. »⁵, elle reconnaît que celle-ci n'est pas totalement réalisable dans les faits : « Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permette la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, réglementaires, et celles du présent code. »⁶ Une revue de la littérature concernant l'indépendance des commissaires aux comptes, l'indépendance des administrateurs indépendants ainsi que celle des auditeurs internes amènent vers la même conclusion : l'indépendance de l'auditeur est avant tout le fruit d'un compromis.

L'indépendance des commissaires aux comptes

Le premier compromis que le commissaire aux comptes est acculé à faire est un compromis entre son indépendance et sa compétence, qui constituent les deux caractéristiques de la qualité de l'audit (De Angelo, 1981). Pour pouvoir être compétent, ce qui nécessite d'avoir une bonne connaissance de l'entreprise, l'auditeur externe a besoin de se rapprocher du management pour obtenir les informations qui lui sont nécessaires. Se faisant, en se rapprochant du management, l'auditeur externe peut mettre en péril son indépendance. Il semble alors difficile pour l'auditeur d'être à la fois totalement indépendant et pleinement compétent. Il devra faire un compromis entre son indépendance et sa compétence pour définir le niveau de qualité d'audit qu'il veut atteindre (Richard et Reix, 2002).

⁴ Recommandation de la Commission européenne du 16 mai 2002 sur « L'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne : principes fondamentaux »

⁵ Article 5 *Indépendance* du Code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes (Annexe au décret n°2005-1412 du 16 novembre 2005).

⁶ Article 12 *Mesures de sauvegarde* du Code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes (Annexe au décret n°2005-1412 du 16 novembre 2005).

Ainsi l'indépendance de l'auditeur externe semble difficilement tenable du fait de la nature intrinsèque de la pratique d'audit. Elle semble également difficilement tenable du fait des caractéristiques de l'auditeur en tant qu'être humain. Bazerman, Morgan et Loewenstein (1997) montre que l'indépendance, en tant qu'état d'esprit, ne peut être totale puisque le jugement de chaque personne est forcément emprunt d'un biais, le « self serving bias », c'est-à-dire le biais à agir en fonction de son intérêt propre plutôt qu'en fonction de l'intérêt général. Au-delà même du biais à agir dans son propre intérêt, des caractéristiques psychologiques du commissaire aux comptes peuvent influencer son indépendance comme le montrent Prat dit Hauret (2003).

D'autres travaux montrent l'existence de pressions sociales (venant de l'entreprise auditée ou du cabinet d'audit) et de pressions économiques qui peuvent influencer l'indépendance de fait de l'auditeur (Herrbach, 2001 ; Lord et DeZoort, 2001 ; McNair, 1991), pressions auxquelles l'auditeur n'est pas forcément, psychologiquement, en mesure de pouvoir résister (Windsor et Ashkanasy, 1995). A cela s'ajoute que les commissaires aux comptes sont dans une situation déséquilibrée en termes de pouvoir, et ce à leur désavantage et au profit de l'entreprise (Goldman et Barlev, 1974). Le commissaire aux comptes peut également vouloir, de lui-même, répondre à ces pressions, qui n'en sont alors plus, et de choisir de mettre en péril son indépendance. Même si le réel client de l'auditeur est la Société pris au sens large, c'est la société auditée qui le rémunère. Zeff (1987) souligne alors le fait que l'auditeur a tendance à assimiler l'entreprise auditée comme son client et donc à répondre à ses demandes. Cela peut alors avoir des conséquences néfastes en termes d'indépendance comme le montre Jeppesen (1998). En France enfin, en ce qui concerne les sociétés émettant des comptes consolidés, la loi impose un co-commissariat aux comptes (article 225-228 al. 3 du Code de commerce). Cette situation peut induire un risque pour l'indépendance des commissaires aux comptes du fait d'une mise en concurrence, par la société auditée, des deux commissaires (Bennechib, 2004).

L'indépendance de fait du commissaire aux comptes est difficilement tenable du fait de la nature même de l'audit. Elle est par essence le fruit de compromis, par rapport à la compétence, par rapport aux intérêts propres de l'auditeur, par rapport aux pressions exercées par le client, ou par la hiérarchie au sein du cabinet d'audit. Ces compromis sont eux-mêmes exacerbés par des facteurs psychologiques ou institutionnels.

L'indépendance des auditeurs internes

L'indépendance des auditeurs internes est un sujet nettement moins traité que celui de l'indépendance des commissaires aux comptes. On emploie d'ailleurs rarement le terme d'indépendance à leur propos, on préfère parler de professionnalisme ou d'objectivité. Cela est lié à leur position de salariés dans l'entreprise où ils exercent leur mission d'audit. Ils restent liés, hiérarchiquement parlant, aux dirigeants de l'entreprise. Les auditeurs internes sont alors en position de dépendance vis-à-vis du management, notamment en ce qui concerne leur acceptation dans l'entreprise. Ils ont besoin que le management les soutienne et pour obtenir ce soutien, les auditeurs internes doivent répondre à leurs besoins (Sarens & De Beelde, 2006 ; Brody et Lowe, 2000). Le fait d'être salariés et donc de dépendre du management peut alors nuire à leur indépendance ou leur objectivité. Ils seraient alors dans une position d'indépendance vis-à-vis des filiales puisqu'ils ne sont pas en liaison hiérarchique avec elles mais resteraient dépendants du management de plus haut niveau. Une étude de Schneider (1985) montre d'ailleurs que les auditeurs externes, pour évaluer la qualité de l'audit interne, s'intéressent peu à l'objectivité de jugement de l'auditeur interne. Cela veut-il dire que les auditeurs externes n'accordent pas ne serait-ce qu'un voile d'indépendance aux auditeurs internes ? Pourtant Church, McMillan et Schneider (2001) montrent que les auditeurs internes sont enclins à reconnaître l'existence de fraudes perpétrées par le management de l'entreprise qui les emploie. Cela présume d'une certaine distance que les auditeurs internes prennent par rapport au management, et donc d'une certaine objectivité malgré tout.

L'indépendance de l'auditeur interne, si on peut en parler en ces termes, est une notion problématique. Elle sera, de toute façon, le fruit de compromis entre la nécessité pour l'auditeur interne de répondre aux besoins de sa hiérarchie et la nécessité de préserver son indépendance.

L'indépendance des administrateurs, membres de comité d'audit

Tout administrateur, de par son statut et sa mission, se doit d'avoir une objectivité de jugement. Pourtant, certains administrateurs se trouvent dans une situation d'indépendance plus forte. On distingue deux niveaux d'indépendance pour ces administrateurs particuliers. Les administrateurs externes, notion plutôt anglo-saxonne, n'ont pas de fonction de management au sein de l'entreprise. En France, on parlera plus facilement d'administrateurs indépendants, ces administrateurs ne doivent pas être en situation de conflits d'intérêts avec

l'entreprise. Les codes de bonne gouvernance d'entreprise⁷ mettent en exergue le rôle premier que doit jouer l'administrateur externe ou indépendant dans la gouvernance d'entreprise.⁸ Ainsi, en France, il est recommandé que plus des deux tiers des administrateurs siégeant au comité d'audit soient indépendants (Bouton, 2002) de façon à ce que l'indépendance, ou l'externalité dans une acception moins forte, soit une caractéristique du comité d'audit. La notion d'administrateur indépendant ou d'administrateur externe peut cependant s'avérer, dans certains cas, problématique. Vicknair, Hicknam et Cames (1993) s'intéressent aux administrateurs qu'on qualifie de « gris » dans le sens où même s'ils sont étiquetés comme étant indépendants, ils restent reliés de façon plus ou moins directs avec le management. Au-delà du fait même que l'indépendance des administrateurs est une notion parfois compromise, elle nécessite, par nature et non par biais, des compromis.

L'éditorial du numéro d'octobre 2003 de *Corporate Governance* souligne l'existence d'une contradiction concernant les administrateurs externes, entre l'exigence de compétence et celle d'indépendance. La compétence de l'administrateur correspond à sa contribution en termes de réputation mais aussi de connaissance (et d'analyse) pour l'entreprise. La compétence, qui nécessite une bonne compréhension du métier et du fonctionnement de l'entreprise, s'acquière avec le temps. Cependant, l'indépendance, elle, se perd avec le temps. Les administrateurs externes devront alors faire un compromis entre leur indépendance et leur compétence. Ce paradoxe est également mis en relief par Demb & Neubauer (1992). Pour ces derniers, ce compromis est nécessaire au bon fonctionnement du conseil d'administration.

A cela s'ajoute le fait que, structurellement, comme les administrateurs externes n'ont pas de poste de management, ils n'ont pas accès aux informations de gestion. Il y a donc une dépendance informationnelle des administrateurs externes vis-à-vis du management, et en particulier vis à vis des administrateurs internes (Nowak & McCabe, 2003). La dépendance est une caractéristique intrinsèquement liée à l'externalité.

Le compromis semble être une notion inextricablement liée à celle d'indépendance, quelque soit l'acteur considéré. Des compromis sont nécessairement faits vis-à-vis de la compétence, vis-à-vis de l'intérêt personnel, vis-à-vis du fait que l'entreprise auditée est aussi cliente, vis-à-vis des attentes de la hiérarchie pour l'auditeur interne. Elle ne peut être absolue pour être praticable. Même si l'indépendance est une caractéristique fondatrice de l'audit, elle

⁷ Le premier code de bonne gouvernance, le code Cadbury, a été écrit en Grande Bretagne en 1992. Les pays occidentaux suivirent l'exemple anglais et se dotèrent tous de codes de bonne conduite. En France ont été élaborés les rapports Viénot I et II (1995 et 1999) puis le rapport Bouton (2002).

⁸ En particulier, le rapport Higgs (2003) est exclusivement consacré à l'administrateur externe.

demeure fragile et nécessite une vigilance de tous les instants pour la maintenir à un niveau acceptable. Pourtant l'indépendance est essentielle puisque c'est sur elle que repose en grande partie la crédibilité de l'audit et donc, la confiance en cette pratique.

L'indépendance est une qualité personnelle de l'auditeur pris au sens large (commissaires aux comptes, auditeurs internes, administrateurs indépendants du comité d'audit), indépendance qu'il doit maintenir à un niveau acceptable. Dans les différents travaux passés en revue, l'indépendance se définit quasi-exclusivement vis-à-vis du management de l'entreprise. Néanmoins, ces auditeurs entretiennent des relations entre eux, relations qui peuvent influencer, indirectement, leur indépendance respective.

1.2. Des relations entre auditeurs : dans quel but ?

L'audit est avant tout un processus où de multiples acteurs interagissent. Ainsi le processus d'audit provoque la rencontre d'acteurs différents mais qui ont, tous, des missions d'audit (1.2.1.). On attend de ces relations un contrôle de l'indépendance des auditeurs internes et externes par le comité d'audit. Pourtant ces relations semblent concourir à un autre but : se sentir confortable (1.2.2.).

1.2.1 Le processus d'audit comme un processus interactif

Le rapport d'audit, expression du jugement des commissaires aux comptes sur la qualité des états financiers, est le résultat d'un processus qui s'inscrit dans le temps. On distingue classiquement quatre phases dans ce processus (Pigé, 2005) : une phase d'approche globale de l'entreprise qui débouche sur une identification des zones de risques, une phase d'évaluation du contrôle interne, une phase de contrôle direct des comptes et enfin une phase de conclusion qui débouche sur le rapport d'audit. Juridiquement parlant, le processus d'audit externe n'est enclenché qu'à partir du moment où les comptes ont été arrêtés par le conseil d'administration. Dans les faits, le processus d'audit externe est un processus continu, relié au processus d'élaboration de l'information comptable, qui débouche sur l'arrêté des comptes. La nature même du processus d'audit, qui nécessite la collecte d'informations, et le fait que ce processus d'audit est interconnecté au processus d'élaboration de l'information comptable, conduit à l'existence d'interactions entre les commissaires aux comptes et certains acteurs dans l'entreprise chargés d'une mission d'audit.

En plus des interactions avec ces acteurs ayant une mission d'audit, les commissaires aux comptes entretiennent, en toute logique, des relations fortes avec la direction financière de l'entreprise chargée de l'élaboration de l'information financière. Ces relations leur permettent,

d'une part, d'obtenir les informations qu'ils doivent auditer lors de leur mission légale. D'autre part, elles leur permettent surtout l'obtention d'une position commune, entre auditeurs externes et direction financière sur ce que doivent être les états financiers (Richard & Reix, 2002). Les commissaires aux comptes rencontrent également les auditeurs internes. Ils ont d'ailleurs, le plus souvent, accès aux rapports de ces derniers, et peuvent même s'appuyer sur leurs travaux dans leur propre mission d'audit légal, sous certaines conditions (Norme d'Exercice Professionnel – 610). Ces rencontres sont plus soutenues et formalisées lors de la mise en place du plan d'audit qui nécessite une identification des zones de risques, pour laquelle l'audit interne peut être éclairant du fait de sa mission d'évaluation du contrôle interne. Cette mission implique que l'audit interne fasse également une identification des zones de risque de l'entreprise qui lui est propre pour définir son plan d'audit interne.

Enfin, au sein de l'entreprise, les commissaires aux comptes entretiennent des relations avec les administrateurs du comité d'audit. Même si celles-ci sont beaucoup moins soutenues en termes de fréquence par rapport à celles qu'ont les commissaires aux comptes avec la direction financière ou l'audit interne, elles demeurent, institutionnellement parlant, importantes⁹. En effet, le comité d'audit est la représentation du conseil d'administration ou de surveillance, instance de représentation des actionnaires, qui arrêtent les comptes de l'entreprise. Le comité d'audit a aussi pour mission de s'assurer de l'indépendance des auditeurs externes (rapport Bouton, 2002). Les rencontres entre commissaires aux comptes et administrateurs du comité d'audit se déroulent principalement lors des réunions de comité d'audit, qui sont au nombre de 4 par an en moyenne pour les groupes du CAC 40. Elles peuvent également se dérouler en dehors de ces séances, de façon plus informelle. Ces rencontres ont un impact sur le processus d'audit en phase quasi-terminale principalement, juste avant la phase de conclusion que constitue l'écriture du rapport d'audit. Ainsi, le comité d'audit vérifie que les états financiers constituent bien une synthèse acceptable pour tous. Il s'assure d'un consensus éclairé entre les différentes parties à l'établissement et au contrôle de l'information financière. Ces rencontres entre commissaires aux comptes et administrateurs du comité d'audit ont également un impact sur le plan d'audit ou même sur le contrôle direct des comptes (par le choix de politiques comptables particulières). Cette situation est due au fait que les administrateurs peuvent être amenés à donner leurs propres avis sur des questions spécifiques, ou suffisamment importantes ; ou à donner leurs perceptions des risques dans

⁹ Pourtant jusqu'à la directive du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés qui sera transposée au plus tard dans les législations nationales le 29 juin 2008, aucun texte législatif ne levait le secret professionnel des commissaires aux comptes vis-à-vis du comité d'audit, qui n'a d'ailleurs pour le moment aucune existence légale.

l'entreprise (Turley et Zaman, 2007). Les réunions du comité d'audit sont d'ailleurs considérées par les commissaires aux comptes comme faisant partie, à part entière, du processus d'audit. Les séances du comité d'audit pourraient alors constituer une phase supplémentaire dans le processus d'audit, une phase de discussion entre les différents intervenants.

Ainsi le processus d'audit est un processus interactif entre plusieurs acteurs auxquels on a confié une mission d'audit. Plus largement les auditeurs externes, tout comme les auditeurs internes, et plus encore les administrateurs membres de comité d'audit sont des acteurs à part entière de la gouvernance d'entreprise (Cohen, Krishnamoorthy et Wright, 2004) qui interagissent les uns avec les autres. Proffitt (2003) parle alors de gouvernance distribuée. Comme le processus d'audit n'est pas mené de façon isolée par les commissaires aux comptes, mais est bien plus interconnecté à d'autres processus de gouvernance menés par d'autres acteurs indépendants, on peut se poser la question de savoir si cette interconnexion a une influence sur le processus d'audit et sur les auditeurs, et notamment sur leur indépendance de fait, qui est le moyen d'atteindre une objectivité d'opinion.

1.2.2. Des relations entre auditeurs pour accroître l'indépendance ? :

Le comité d'audit comme producteur de confort : les relations entre administrateurs et auditeurs (internes et externes)

Les codes de bonne gouvernance, comme le rapport Bouton (2002) par exemple, attendent explicitement de ces relations entre administrateurs du comité d'audit et auditeurs externes d'une part, et auditeurs internes d'autre part, des bienfaits en termes d'indépendance pour ces acteurs. Le comité d'audit endosse alors un rôle de « gardien de la confiance ». On retrouve d'ailleurs une attente identique dans la directive européenne du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés. Cette attente en termes de renforcement de l'indépendance repose sur une vision particulière de ces relations. Cette vision est celle de la théorie de l'agence, où ces relations ont pour vocation le contrôle par le comité d'audit des auditeurs internes et externes (Piot, 2004 ; Wirtz, 2005). Certaines études tendent à confirmer le fait que le comité d'audit renforcerait l'indépendance des auditeurs. Ainsi Raghunandan et McHuh (1994) montre que la présence d'un comité d'audit limite les pressions exercées par le management sur l'auditeur interne.

Pourtant un certain nombre d'études tendent à montrer que le comité d'audit existe pour tout autre chose. Ainsi Thierry-Dubuisson (2000) montre que la mise en place des comités d'audit répondrait plus à des questions de mimétisme social ou d'apparence de

gouvernance et de contrôle. Ce dernier point est également la conclusion à laquelle arrivent Menon et Williams (1994) ou Spira (2002). Ce dernier auteur cherche à découvrir le fonctionnement et les buts réels de ces comités d'audit, et montre que les membres de ces comités cherchent plus à se sentir confortable, tel que le définit Pentland (1993), plutôt que ne cherchent à exercer un contrôle effectif. Ce sentiment de confort est obtenu à travers un processus où les éléments cérémoniaux tiennent une place fondamentale. Spira (1999) en déduit que les conséquences en termes d'indépendance pour les auditeurs externes se réduisent à rassurer ces derniers quant à leur indépendance, sans réellement la questionner ou la contrôler. Les études de Gendron, Bédard et Gosselin (2004) et Gendron et Bédard (2006) montrent également que la production d'une sensation de confort constitue un élément d'effectivité aux yeux des participants du comité d'audit, ils soulignent par ailleurs l'importance des processus informels, en dehors des réunions, dans la construction de l'effectivité du comité d'audit. Ce dernier point est largement souligné par Turley et Zaman (2007) qui considèrent que ce sont bien les processus informels qui sont cruciaux dans le fonctionnement des comités d'audit, notamment en modifiant les relations de pouvoir au sein de l'entreprise, notamment celles entre le management et les auditeurs externes d'une part, et le management et les auditeurs internes d'autre part. Une preuve de la modification de ces jeux de pouvoirs par le comité d'audit est donnée par Beattie, Fearnley et Brandt (2000) qui montrent que le comité d'audit tend à diminuer le degré de négociation entre auditeurs externes et directeurs financiers au profit de la discussion. Knapp (1987) montre, que dans certains cas particuliers, le comité d'audit se positionne en faveur des auditeurs externes vis-à-vis de la direction financière. De même, pour Zain, Subramaniam et Stewart (2006), des relations fortes entre le comité d'audit et l'audit interne tendent à renforcer la contribution de l'audit interne à l'audit externe du fait notamment du soutien exprimé vis-à-vis de l'audit interne par les administrateurs. Les interactions entre les auditeurs internes et le comité d'audit sont en effet un élément auquel les auditeurs externes portent attention (Cohen, Krishnamoorthy et Wright, 2002).

Ces différentes études posent question quant aux conséquences des relations entre le comité d'audit et les auditeurs en termes d'indépendance, notamment celle de l'auditeur externe puisque c'est lui qui certifie en dernier lieu les états financiers à travers le rapport d'audit. Loin de la vision des codes de bonne gouvernance qui prescrivent des relations de contrôle influençant directement l'indépendance des auditeurs, ces études tendent à montrer que le but des comités d'audit est la production de confort, que les processus informels sont essentiels pour expliquer les effets du comité d'audit, notamment en termes de modification

des jeux de pouvoir. Il est alors nécessaire d'étudier plus profondément la nature de ces relations de façon à mettre en lumière leurs conséquences en termes d'indépendance.

Et les relations entre auditeurs internes et externes ?

Il y a très peu de travaux traitant des relations entre ces acteurs. La majeure partie des travaux existants s'intéressent aux facteurs influençant l'utilisation des travaux d'audit interne par les auditeurs externes (Schneider, 1985 ; Brody, Golen et Reckers, 1998) plus qu'à la nature des relations en elles-mêmes. Les travaux existant ne nous éclairent donc pas vraiment sur les effets que ces relations peuvent avoir sur l'indépendance de l'auditeur externe. Il serait également nécessaire d'étudier la nature de ces relations pour en définir les effets sur l'indépendance du commissaire aux comptes.

Toutes ces considérations nous amènent alors à notre question de recherche : Comment les relations entretenues entre auditeurs internes, externes et administrateurs du comité d'audit influencent-elles l'indépendance de l'auditeur externe ?

2. L'indépendance comme une caractéristique collective ?

L'étude empirique mise en place pour répondre à cette question emploie une méthode qualitative basée sur des entretiens, relus selon l'approche sociologique de Crozier et Friedberg (1977) (2.1.). Les résultats de cette analyse mettent en évidence que ces relations entre acteurs ayant une mission d'audit ont des effets et des modes d'action multiples sur l'indépendance du commissaire aux comptes (2.2.).

2.1. Une méthode qualitative pour l'analyse d'une action d'audit collective

L'étude empirique mise en place pour répondre à cette question emploie une méthode qualitative basée sur des entretiens avec des commissaires aux comptes, auditeurs internes, administrateurs de comité d'audit et directeurs financiers d'entreprises du CAC 40, ou de cabinets les auditant (2.1.1.). L'analyse de ces entretiens s'appuie sur l'approche stratégique développée par Crozier et Friedberg (1977) (2.1.2.).

2.1.1. Etude qualitative

L'étude vise à appréhender la nature des relations qui existent entre commissaires aux comptes, administrateurs du comité d'audit et auditeurs internes, puis à comprendre l'implication de telles relations sur l'indépendance de fait (en particulier de jugement) du commissaire aux comptes. Une telle étude a l'ambition de contribuer à ouvrir deux « boîtes

noires » communicantes, que sont le processus d'audit et le comité d'audit. Elle répond ainsi à l'appel de Turley et Zaman (2004) qui soulignent la quasi-absence de recherches s'intéressant aux effets du comité d'audit sur le processus d'audit. Sachant que le processus d'audit et le fonctionnement du comité d'audit ne sont pas visibles pour les personnes n'y participant pas, cette recherche s'appuiera sur le discours des participants qui sont les commissaires aux comptes, les auditeurs internes, les administrateurs du comité d'audit et les directeurs financiers. Le recueil de ces discours s'est fait par le biais d'entretiens auprès d'acteurs évoluant dans des entreprises du CAC 40 ou dans les cabinets d'audit chargés du contrôle de l'information financière produite par ces entreprises. En effet, comme on cherche à comprendre et à interpréter les ressentis et significations que projettent les acteurs sur les relations qu'ils entretiennent ensemble, l'entretien est apparu comme l'approche au réel la plus adaptée à la situation, puisque comme le soulignent Blanchet et Gotman (1992) : « L'enquête par entretien est l'instrument privilégié de l'exploration des faits dont la parole est le vecteur principal. Ces faits concernent les systèmes de représentations (pensées construites) et les pratiques sociales (faits expérimentés) ». La démarche de recherche employée est donc de nature interprétative ou compréhensive au sens de Weber (1965). Le choix de se concentrer sur les pratiques d'entreprises du CAC 40 repose sur deux considérations. La plupart de ces entreprises sont celles qui ont les premières mis en place un comité d'audit suite aux recommandations du rapport Bouton en 1995 (Piot, 2004), elles ont donc une pratique relativement ancienne et donc, on peut le supposer, plus riche. Ensuite, comme il s'agit de grandes entreprises où la transparence en matière d'information est mise en avant, elles nous ont semblé plus abordables.

Ainsi vingt et un entretiens semi-directifs (guide d'entretien en annexe 1) ont été menés auprès de neuf commissaires aux comptes, de deux présidents de comité d'audit qui ont le statut d'administrateurs indépendants, de deux directeurs financiers et enfin de huit responsables de la fonction d'audit interne (grille récapitulative des entretiens menés en annexe 2). Sur ces vingt-deux entretiens, nous avons eu l'autorisation d'en enregistrer dix-sept. Ces dix-sept entretiens ont alors été retranscrits en intégralité puis renvoyés aux interviewés afin qu'ils aient un droit de regard sur le contenu de leurs discours. En ce qui concerne les quatre entretiens qui n'ont pu être enregistrés et retranscrits, des notes ont été prises durant l'entretien. Du fait de l'absence de retranscription, ils n'ont pu faire l'objet d'une analyse de contenu fouillée mais ont tout de même contribué à nourrir notre réflexion.

La démarche d'analyse s'est faite en plusieurs temps. Tout d'abord, les entretiens ont été analysés individuellement pour identifier les thématiques, et notamment les thématiques

communes à l'ensemble des entretiens. Ensuite, une analyse transversale thématique a été menée sur la base d'un codage manuel dont l'unité choisie a été le paragraphe de sens. Cette opération, comme le soulignent Miles et Huberman (1994), a permis de produire un volume de données manipulable, en excluant les paragraphes qui ne sont pas en rapport avec la question de recherche. Enfin, une deuxième analyse, entretien par entretien, a été effectuée pour appréhender la construction du discours des interviewés et notamment de mettre en évidence les contradictions qui peuvent exister dans le discours des personnes interviewées (Bardin, 1993).

2.1.2. *L'approche stratégique de Crozier et Friedberg comme grille d'analyse*

La législation tout comme la littérature existante sur les relations entre ces acteurs ayant une mission d'audit mettent en relief le fait que ces acteurs ont un but commun ; l'amélioration de la qualité des états financiers ou la confiance du grand public pour les textes normatifs, la confiance pour Proffit (2003), la production d'un sentiment de réassurance pour Spira (2002) ou Gendron et Bédard (2006). Cette situation est d'ailleurs confirmée par les acteurs interviewés dans cette recherche, comme l'illustre le propos d'un commissaire aux comptes :

« Donc, vous avez des collaborations de personnes qui ont, chacune, leur rôle dans la production d'une bonne information. Mais chacun, a un rôle différent, mais qui ne peut marcher que si tout le monde, vise le même objectif, c'est que l'information financière émise soit bonne, fiable, et celle dont a besoin le marché. [...] et chacun, je dirais, pouvant challenger l'autre, ce qu'il fait ou qu'il ne fait pas. »

Pourtant l'analyse des entretiens met en avant l'existence de tensions entre ces acteurs dans le concours de cette mission commune. Chacun des acteurs considérés, commissaires aux comptes, administrateurs du comité d'audit et auditeurs internes possèdent une caractéristique d'indépendance. Celle-ci peut constituer, dans certaines situations, un frein au concours des acteurs à contribuer à la mission commune. En effet, ils se trouvent dans une situation où, malgré leur indépendance, ils rentrent en interaction les uns avec les autres pour entretenir ce sentiment de confiance ou de confort vis-à-vis de la qualité de l'information financière. Ce constat nous pousse alors à utiliser l'approche développée par Crozier et Friedberg dans '*L'acteur et le système*' (1977). Dans cet ouvrage, Crozier et Friedberg mettent en évidence l'importance des jeux d'acteurs concourant à une action collective. Ils considèrent que ces jeux d'acteurs, rencontres des stratégies individuelles des uns et des autres, encadrés par les contraintes de l'action collective, concourent à structurer les relations entre ces acteurs, pour former, ce qu'ils appellent un « *système d'action concret* ». Néanmoins, ce « *système d'action concret* » ne retire pas toute latitude aux acteurs en

présence, il ne fait que l'amoindrir. Il constitue simplement un cadre dans lequel les acteurs possèdent toujours des « *zones d'incertitude* » qu'ils peuvent utiliser.

Ce cadre structurant à l'action individuelle des acteurs n'en demeure pas moins construit puisque c'est la rencontre des stratégies individuelles qui limitent la liberté d'agir des acteurs participants. Il ne s'agit donc pas d'un système social au sens de Parsons (1951) qui propose une vision très déterministe des comportements, complètement guidés par le système social dans lequel ils évoluent. Il s'agit, par contre, d'un système au sens de Bertalanffy (1968) dans le sens où pour Bertalanffy, l'approche systémique est nécessaire à partir du moment où une approche analytique n'est plus possible : « L'application de la procédure analytique dépend de deux conditions. La première, c'est que les interactions entre les parties soient inexistantes ou assez faibles pour être négligées dans certaines recherches. Sous cette condition seulement, les parties pourront être isolées véritablement, logiquement et mathématiquement, puis ensuite réunies. ». L'étude des interactions entre commissaires aux comptes, auditeurs internes et administrateurs du comité d'audit sont éclairantes et contribue à la compréhension du processus d'audit. Néanmoins, nous ne partageons pas la visée universelle de Bertalanffy qui était de mettre en place une '*Théorie générale des systèmes*'. Nous prenons alors partie d'analyser le matériau que constitue le discours des acteurs interviewés à la lumière de l'approche développée par Crozier et Friedberg (1977).

2.2. Les modes d'influence de ces relations entre auditeurs sur l'indépendance

Les relations entretenues entre ces acteurs sont des relations de contrôle et d'échanges d'opinions (2.2.1.). Ces échanges d'opinions font apparaître une indépendance collective (2.2.2.) alors que les relations de contrôle permettent de renforcer, dans une certaine mesure, l'indépendance des auditeurs externes et internes (2.2.3.); dans une certaine mesure seulement puisque les commissaires aux comptes acceptent difficilement cette situation, ce qui peut nuire à leur indépendance (2.2.4.).

2.2.1. *Des relations d'« accountability » et d'échanges d'opinions*

Nous distinguerons dans cette description les relations des commissaires aux comptes avec les auditeurs internes des interactions entre administrateurs du comité d'audit et auditeurs (internes et externes). Une telle distinction semble nécessaire du fait que ces interactions prennent place en des lieux et moments distincts.

Les Relations auditeur interne / auditeur externe

Les auditeurs internes tiennent une place importante dans le processus d'audit du fait qu'ils entretiennent des relations avec les commissaires aux comptes qui sont qualifiées, par les acteurs concernés, de « régulières ». Ainsi un commissaire aux comptes parle de la place des auditeurs internes dans le processus d'audit en ces termes :

« Si vous voulez, quand on fait des réunions, sur l'arrêté des comptes, par exemple, avec la direction comptable, ils sont là. Vous voyez. Ils font un peu partie du paysage, si vous voulez. Ils sont partie prenante dans toutes les discussions qu'on peut avoir. ».

A cela s'ajoute le fait qu'il existe une forme de reconnaissance mutuelle et d'identification entre auditeurs externes et internes comme le souligne également Ramirez (2003). Cette reconnaissance mutuelle permet le partage d'informations entre ces auditeurs.

« Il y a une communauté de profil entre les auditeurs externes et les auditeurs internes qui font que c'est le même cerveau. C'est souvent le même cerveau, mais qui ne fonctionne pas dans le même cadre, qui n'a pas le même objectif non plus. Mais on partage une information collective. ».

Ce partage ne concerne pas des informations brutes, mais des opinions que les auditeurs internes et externes peuvent avoir vis-à-vis de l'état du contrôle interne de l'entreprise. Cet échange d'opinions se déroule à deux moments principaux. Les commissaires aux comptes et les auditeurs internes se rencontrent au moment de la mise en place de leurs plans d'audit respectifs pour prendre l'avis de l'autre, éviter les recoupements dans les contrôles, mais surtout pour partager leur vision en termes d'identification des risques. Ils se rencontrent également lors de rencontres moins institutionnalisées lorsque l'un ou l'autre va mener une mission d'audit dans une filiale que l'autre a déjà auditée peu de temps auparavant, et ce pour recueillir ses impressions :

« On a des relations relativement suivies avec l'audit interne, dans la mesure où je dirais, à la base on assiste à tout ce qui est, définition du plan d'audit interne, conclusions, remontées des informations. [...] Deuxièmement, en dehors de tout ça, on a une relation un petit peu plus suivie avec les responsables de l'audit interne. Parce que quand ils interviennent dans les structures dans lesquelles on est commissaire aux comptes, ce n'est pas inutile d'échanger un peu les domaines sur lesquels les uns ou les autres, sont ou ont été impliqués. »

Néanmoins, les commissaires aux comptes s'assurent de la qualité des travaux de l'audit interne, comme le recommande d'ailleurs la norme d'exercice professionnel concernant l'utilisation des travaux de l'audit interne. Ce contrôle se fait principalement au fil du temps dans le sens où la relation entre auditeurs internes et commissaires aux comptes est

historique. C'est l'idée que développe un commissaire aux comptes quand on lui demande de nous expliquer comment il évalue l'objectivité des auditeurs internes :

« Je suis amené, à traiter des mêmes sujets, ou de certains sujets similaires. Là où l'audit interne est déjà passé, ou va passer. Et donc, je peux juger de la pertinence de leurs conclusions, de la qualité de leur travail, de leur professionnalisme par rapport à ce que je peux juger par moi-même. Donc, d'une manière ou d'une autre, c'est une relation historique, bâtie à un moment. »

Les commissaires aux comptes ne contrôlent pas exclusivement les travaux d'audit interne mais contrôlent également le profil des auditeurs internes¹⁰ et la façon dont ils se comportent, notamment vis-à-vis de la direction financière.

« Face à la direction, dans les discussions, on voit bien le type qui est, moi je n'aime pas utiliser le mot aux ordres, qui est, un petit peu, en retrait, ou qui ne veut pas contredire la direction, etc... Et le type qui s'exprime, qui donne son point de vue, de façon, qui fait valoir ce qu'il pense, etc. Donc on a, en pratique, si vous voulez, un bon moyen de voir, la façon dont les gens, se comportent. »

Il faut rappeler que les informations transmises aux commissaires aux comptes sont des rapports d'audit qui constituent l'expression d'une opinion s'appuyant sur des contrôles. Ainsi, lorsque les commissaires aux comptes considèrent qu'ils peuvent utiliser directement ces travaux pour étayer leurs conclusions, ou les utiliser indirectement pour orienter leurs investigations, les auditeurs internes apportent une forme de pré-opinion aux commissaires aux comptes, concernant le système de contrôle interne de l'entreprise. Cette pré-opinion permet d'apporter un sentiment de réassurance aux commissaires aux comptes, et leur permet de ne pas débiter une mission en position de « naïf » vis-à-vis du management. Cette situation peut tendre à diminuer leur dépendance informationnelle vis-à-vis de l'audité.

Les relations auditeur interne et externe / comité d'audit

Les rencontres des administrateurs du comité d'audit avec les auditeurs internes et externes se déroulent à deux moments distincts : les réunions du comité d'audit et les têtes à têtes entre le président du comité d'audit et les auditeurs.

« L'accountability » à travers le formalisme des réunions du comité d'audit

Ces réunions sont empreintes d'un grand formalisme comme le dit un commissaire aux comptes :

¹⁰ Les commissaires aux comptes mentionnent très fréquemment le fait qu'un certain nombre d'auditeurs internes sont d'anciens auditeurs externes comme justification au fait qu'ils jugent ces auditeurs internes objectifs. L'indépendance qu'ils ont endossé en tant qu'auditeurs externes les suit quand ils deviennent auditeurs internes.

« Elles sont très formelles. Il y a un ordre du jour qui doit être suivi, qui est suivi, avec un procès verbal, détaillé, revu, amendé, entériné par le comité d'audit suivant. Donc, il y a un grand formalisme dans la tenue de ces réunions. »

Au-delà de répondre à la nécessité de produire des preuves de l'existence de ce moment de gouvernance, ce formalisme tient au fait que les auditeurs (internes et externes) sont en situation de devoir rendre compte aux administrateurs. Cette situation pousse les commissaires aux comptes à s'exprimer au-delà du contenu du rapport d'audit qui est, par nature, très standardisé. Ainsi ils engagent leur opinion sur des points de détail des comptes et non plus seulement sur la qualité des comptes dans leur globalité. Un commissaire aux comptes en parle en ces termes :

« On rapporte quelque chose. On a un rapport au sens propre du terme. On rapporte quelque chose au comité d'audit qui est plus détaillé que le rapport sur les comptes, et donc qui nous engage sur plus de choses, finalement, que les comptes. »

Cette nécessité du détail dans les présentations faites par les auditeurs internes et externes aux administrateurs du comité d'audit, induite par le formalisme des réunions, implique alors des points de contrôle bien plus nombreux qu'en l'absence de comité d'audit.

L'échange d'opinions par l'informalité des réunions du comité d'audit

Ce formalisme des réunions du comité d'audit cohabite cependant avec une informalité comme un directeur financier le dit parfaitement :

« Même si la présentation, elle-même, est formalisée, qu'il y a des documents, que les commissaires aux comptes s'expriment de manière argumentée et appuyée sur un document, la discussion, elle-même, est une discussion entre personnes, au fil des années, se connaissant bien, et s'exprimant de façon très libre et informelle. »

Même si les personnes interviewées insistent sur le formalisme, elles qualifient l'atmosphère de ces réunions de studieuse, elles considèrent qu'il s'agit de réunions de travail. Quasiment chaque interviewé utilise les termes de discussions, de dialogues, d'échanges pour décrire la nature de ces interactions. Ainsi ces rencontres ne sont pas seulement un moment où il faut rendre compte, elles sont également un moment d'échange. A la question du contenu de ces échanges, un commissaire aux comptes répond ceci :

« C'est plutôt un échange de points de vue, si vous voulez. Il y a des informations qui sont apportées au comité d'audit, qui suscitent des réflexions de leur part, et des questions, et donc les auditeurs ou la société, bien, répondent à ces questions et, répondent aux objections qui sont faites. Enfin, il y a un échange au sens où il peut y avoir désaccords sur des discussions, une mauvaise compréhension, etc. »

La direction financière, ou les auditeurs, apportent des informations aux administrateurs. Ceci suscite alors des échanges de points de vue, d'opinions entre les acteurs présents.

La pratique dite du « confessionnal »

L'entrevue en tête à tête entre le président du comité d'audit et les auditeurs prend des formes très variables d'une entreprise à une autre. Certaines ne la pratiquent pas. Certains y ont recours mensuellement, d'autres deux fois par an au moment de l'arrêté des comptes semestriels. Ces rencontres peuvent être très formelles et ne durer que quelques minutes, juste le temps que les auditeurs énoncent formellement aux administrateurs l'absence de problèmes particuliers. Elles peuvent aussi être un moment privilégié de discussion en toute liberté entre administrateurs et auditeurs, sans que les propos ne soient enregistrés. Ces rencontres ont alors la saveur que les participants veulent y trouver. Elles peuvent être d'une pure formalité comme revêtir un caractère de discussion franche et ouverte.

2.2.2. L'expression d'une indépendance collective par l'échange d'opinions

Echanger leurs opinions permet aux acteurs ayant une mission d'audit de se rassurer par rapport à l'objectivité de leur opinion, opinion qu'ils se sont d'abord forgés individuellement. Les personnes présentes lors des réunions de comité d'audit sont toutes des personnes qui ont une responsabilité quant à la qualité des états financiers, qui seront communiqués au grand public. Cette responsabilité est une condition nécessaire, tout comme la reconnaissance d'une compétence, pour accorder du crédit à l'opinion que la personne, auditeur ou administrateur, émet. Comme les acteurs se reconnaissent mutuellement responsables et compétents, ils trouvent un intérêt à tester leurs points de vue les uns par rapport aux autres. Pour cela, les commissaires aux comptes, par exemple, essaient de comprendre le raisonnement que tiennent les administrateurs, raisonnement qui les mène potentiellement à des points de vue différents de leurs propres points de vue. Cela ne veut néanmoins pas dire qu'en échangeant leurs opinions, les auditeurs et les administrateurs cherchent à obtenir un consensus, même s'ils reconnaissent qu'une convergence d'opinions est plutôt la bienvenue. Pendant un temps donné et restreint, les acteurs présents aux réunions du comité d'audit essaient, en quelque sorte, d'intérioriser le raisonnement de l'autre pour mieux le comprendre. C'est ce qu'exprime un commissaire aux comptes :

« Il [l'échange] permet de bien comprendre comment quelqu'un qui, lui aussi, est un responsable, raisonne. Si on illustrait... On hésite entre deux méthodes. Quelqu'un d'autre a des arguments forts et il est aussi responsable que vous dans les choix qu'il va faire. C'est important ! Au moins d'entendre ses arguments. [...] Après, le tout, c'est de rapprocher les points de vue et de bien comprendre le pourquoi, pourquoi chacun a sa position. Puis à un moment donné, on reprend notre rôle et chacun ses responsabilités. »

La responsabilité et la compétence ne sont pas les seuls éléments qui sont pris en considération pour accorder de la valeur à l'opinion de l'autre. Un autre élément est que l'autre, l'administrateur ou l'auditeur interne pour le commissaire aux comptes, a un positionnement différent. L'administrateur pour le commissaire aux comptes, par exemple, a une externalité de point de vue que ne peut avoir le commissaire aux comptes qui est constamment sur les comptes de l'entreprise. Ce positionnement plus externe permet d'avoir une opinion avec un autre angle de vision :

« C'est un angle de vision, une hauteur de vue qui font que, quelque part... Moi, je suis sur les comptes, les états financiers. Et, potentiellement, si eux, le voient de plus loin, ou de plus haut, ils porteront peut-être un regard un peu différent, ou une appréciation un peu différente des choses. Et c'est là où ce n'est pas inintéressant de comparer leur point de vue avec le mien. »

Une idée sous-jacente à ces propos est que le commissaire aux comptes a un rôle qui lui confère un angle de vue particulier, qui engendrera une opinion forcément biaisée par ce positionnement particulier. Cela implique que l'objectivité n'est jamais atteinte par un acteur seul. L'objectivité ne peut être atteinte que par un ensemble d'acteurs qui confrontent leurs points de vue potentiellement différents.

« L'objectivité, elle viendrait un peu de la collégialité. C'est-à-dire que, comme il y a plusieurs personnes, finalement, parce que personne n'est vraiment objectif. Tout le monde a son prisme de lecture des sujets. » (Propos d'un commissaire aux comptes)

Comme 'l'indépendance de fait' est un moyen pour l'auditeur d'atteindre l'objectivité d'opinion. Les acteurs seraient indépendants collectivement. Ce serait la confrontation d'opinions d'acteurs ayant une mission d'audit, mais un rôle différent, se reconnaissant mutuellement compétents mais surtout responsables, qui permettrait d'atteindre l'objectivité, ou permettrait de créer un sentiment d'avoir atteint une plus grande objectivité.

Ces interactions entre auditeurs et administrateurs sont jugées par les acteurs interviewés comme absolument nécessaires dans certaines situations difficiles. C'est alors que l'indépendance collective s'exprimerait pleinement :

« C'est que c'est une occasion d'échange. C'est-à-dire que rien n'est jamais facile. Les gens croient qu'il aurait suffi... A posteriori, a posteriori, même dans les crises graves, on trouve les choses simples. « On aurait dû, il aurait fallu. Je ne comprends pas. » Quand on est au cœur d'une action, il n'est pas toujours facile de savoir quelle est la juste mesure. » (Propos d'un commissaire aux comptes)

L'échange d'opinions, par l'informalité, a une influence sur l'indépendance. Le formalisme de ces relations en a également une.

2.2.3. L'utilisation de « l'accountability » par les auditeurs internes et externes pour accroître leur indépendance individuelle

Le formalisme de ces réunions induit la nécessité de rendre compte pour les auditeurs internes et externes aux administrateurs. Cette situation de devoir rendre compte accroît les contraintes qui pèsent sur eux. Pourtant c'est une situation à laquelle les auditeurs trouvent un intérêt. Les commissaires aux comptes voient dans ce moment particulier une opportunité d'expression de leurs opinions qu'ils n'ont pas ailleurs. Le rapport d'audit, principal vecteur de l'opinion des commissaires aux comptes, est tellement standardisé qu'ils ne peuvent nuancer la teneur de leurs opinions. Aussi s'exprimer plus longuement lors des réunions du comité d'audit leur permet de prouver la nuance de leurs opinions d'une part et de prouver que le conseil d'administration en était informé d'autre part. Ainsi certains commissaires aux comptes font le choix de présenter au comité d'audit le processus de décision, dont les principaux intervenants sont les commissaires aux comptes et la direction financière, sur des éléments particuliers présents dans les états financiers. Cette présentation permet de rendre visible une partie du processus d'audit aux administrateurs et permet aux commissaires aux comptes de démontrer leur qualité et leur indépendance. Un commissaire aux comptes parle en ces termes de sa façon de rendre compte envers le comité d'audit :

« Le paradoxe, c'est que... l'opposition n'est pas une bonne méthode et l'approbation permanente et systématique non plus. Donc, l'indépendance consiste à être capable de bien expliquer sa position et de bien faire comprendre que... c'est la votre, pas celle de l'entreprise. Il se peut que ce soient les mêmes. Donc, il n'est pas rare que, moi, j'explicite les raisons pour lesquelles on aboutit à une opinion qui semble converger et qui, en réalité, est le fruit d'une analyse qui est très différente. »

Les sujets portés à la connaissance des administrateurs sont, pour la plupart, choisis par ceux qui rendent compte. Le comité d'audit ne constitue qu'un réceptacle des points que les auditeurs et la direction financière ont choisis de lui présenter (Turley et Zaman, 2007). Le fait de faire appel au comité d'audit constitue alors une option pour les auditeurs internes et externes, option qui peut être utilisée. L'utilisation peut être réelle et le comité d'audit est informé du problème, ou elle peut n'être que potentielle et la possibilité d'informer le comité d'audit est évoquée entre auditeurs et management de l'entreprise. Dans les faits, utiliser le comité d'audit comme une arme de dissuasion est impossible pour les auditeurs internes car ils ont beaucoup trop à perdre en menaçant leur employeur. Par contre, cette option potentielle d'informer le comité d'audit est utilisée par les commissaires aux comptes, ce qui leur confère plus de poids dans la négociation avec la direction financière, s'ils sont surs d'être soutenus par les administrateurs. C'est ce qu'énonce un commissaire aux comptes :

« Ce qui est très important, si vous voulez, c'est que, très souvent, les directions générales ne souhaitent pas que des désaccords soient portés devant le comité des comptes. Et donc, ils cherchent, ils font en sorte qu'ils ne soient pas en désaccord avec leurs commissaires aux comptes sur les conditions. ».

Par contre, les auditeurs internes sont en mesure de porter à la connaissance des administrateurs certains éléments, sans utiliser préalablement la dissuasion. Un élément souvent porté à la connaissance du comité d'audit par les auditeurs internes est l'état du suivi des recommandations qui font suite aux missions d'audit, afin obtenir leur soutien pour faire respecter ces recommandations.

Le recours potentiel ou réel au comité d'audit confère plus de poids aux auditeurs, qu'ils soient internes ou externes, dans les discussions qu'ils peuvent avoir avec le management de l'entreprise. Ce soutien du comité d'audit permet de diminuer les pressions exercées sur les auditeurs par le management de l'entreprise. En diminuant ces pressions, les administrateurs permettent aux auditeurs d'exprimer plus facilement leur indépendance. Cependant, si ce formalisme permet aux auditeurs d'être moins en situation d'opposition dure avec le management, ils ne l'acceptent pas toujours facilement.

2.2.4. Les risques induits par « l'accountability » sur l'indépendance individuelle des auditeurs externes

Les commissaires aux comptes se sentent parfois menacés par les administrateurs du comité d'audit. Ils acceptent de leur rendre compte. Par contre, ils acceptent moins les critiques qui peuvent leur être adressées. Les commissaires aux comptes ont tendance à considérer qu'ils sont indépendants de tout, y compris des administrateurs, qui n'ont pas à s'immiscer dans leurs décisions. Si les auditeurs externes se sentent menacés dans leur indépendance par les administrateurs, ils éviteront les sujets qui, potentiellement, peuvent leur amener des critiques. C'est ce qu'on retrouve dans les propos d'un commissaire aux comptes :

« Par exemple, on a un petit débat avec A. : des sujets techniques, compliqués, qu'on a eu à discuter. Ils aiment pas trop qu'on en parle en comité d'audit parce qu'ils ont toujours peur que les gens, mal informés, se mettent à contredire des décisions, des sujets sur lesquels, pourtant, nous, auditeurs et entreprise, on s'est mis d'accord...parce qu'ils comprennent pas bien, parce que, je n'en sais rien, parce qu'ils trouvent que ce n'est pas comme ça qu'on aurait dû faire. Ça, c'est un peu ennuyeux parce que... il me semble qu'on doit sentir, de part et d'autre, entreprise et auditeurs que, si à un moment donné on a traité un sujet compliqué et qu'on a trouvé une solution technique satisfaisante, on doit se sentir assez fort. On pourrait avoir ce paradoxe là : le comité d'audit se donne un droit finalement supérieur à celui de l'auditeur en quelque sorte, puisqu'il encadre, il supervise notre activité. Et du coup, ils nous disent « je comprends pas pourquoi vous avez dit oui à l'entreprise ». Et alors là, alors là, on serait dans une situation un peu compliquée. Du coup, il y a une réticence de la part de l'entreprise de prendre le temps d'expliquer les principaux

sujets techniques qu'on a eus à traiter pendant l'année avec cette crainte là. [...] On n'a pas envie d'ouvrir la boîte de Pandore, en quelque sorte, c'est plutôt un peu ça. »

Aussi, pour éviter les remises en cause, il peut s'installer une collusion entre le commissaire aux comptes et le directeur financier dans le choix de ne pas porter une question devant le comité d'audit, pour éviter la désapprobation, ce qui induit un risque direct sur l'indépendance individuelle des commissaires aux comptes. Cela est possible du fait que l'ordre du jour des réunions de comité d'audit est suffisamment large pour que les personnes devant rendre compte choisissent, dans une certaine mesure, les sujets portés devant les administrateurs. Il y a alors une négociation entre commissaires aux comptes et directeurs financiers relative à la nature des sujets qui seront portés à l'attention des administrateurs comme le dit clairement un directeur financier :

« Eux, nous disent « Voilà, j'ai deux rapports, un rapport, comité des comptes ». En tout cas, pour ma réunion, c'est un rapport comité des comptes, un rapport management. C'est eux qui l'ont séparé de cette façon là. Il y a peut être des exemples, où on leur dit « Ecoutez, ce sujet là, ça ne mérite pas d'aller au comité des comptes. On en a déjà parlé, point terminé. On est d'accord, on n'est pas d'accord, mais voilà. » [...] Là, c'est un point qu'ils m'ont apporté, on est d'accord. Enfin, on tranche une position pour tout le monde. Et, à ce moment là, bien voilà, on dit « Puisque c'est décidé, sortez le de votre rapport ». »

Les administrateurs ont conscience de cette situation et essaient de rendre l'atmosphère des réunions de comité moins inquisitrice, plus informelle de façon à ce qu'elles soient mieux acceptées, donc plus effectives :

« Il ne faut pas que ça soit un tribunal, parce que si on veut que les huîtres se referment... Donc, je pense qu'il faut qu'il y ait, à la fois, je dirais, un minimum de respect et de sentiment d'obligations, d'être ouvert et disponible. Mais en même temps, il faut mettre les gens en confiance. Sinon on les braque et on en obtient rien du tout. ». (Propos d'un président de comité d'audit)

Les administrateurs arrivent néanmoins à trouver un intérêt dans cette situation puisque le dialogue leur permet d'observer directement les relations entre les auditeurs internes et externes et le management de l'entreprise. C'est ce que dit un commissaire aux comptes :

« On voit bien, si vous voulez, quand il y a un désaccord. On voit bien si l'auditeur contredit la direction, ou ne contredit pas la direction, s'il est toujours d'accord avec la direction. Ça se sent. Moi, je le sens en tout cas. Mais, je pense que tout le monde le sent, en fait. On voit bien comme dans la façon dont les discussions sont menées, on voit bien les, comment dirais-je, les auditeurs qui jouent leur rôle de challenge vis-à-vis de la direction et ceux qui ne le font pas. Je pense que ça se voit. »

Même si les administrateurs semblent être les chefs d'orchestre de ces réunions de comité d'audit, ils ne le sont pas vraiment, ils doivent absolument montrer qu'ils respectent le statut de chacun s'ils ne veulent pas courir le risque que les réunions de comité d'audit ne

deviennent qu'un pur exercice formel. Pour cela, ils introduisent de l'informel dans les relations qu'ils entretiennent avec les auditeurs, notamment externes.

Discussion et conclusion

Les relations entre les acteurs ayant une mission d'audit, c'est-à-dire les auditeurs internes et externes et les administrateurs du comité d'audit, influencent l'indépendance de l'auditeur externe, et ce de trois manières différentes. L'utilisation de *l'accountability*, qui s'exprime dans le formalisme des réunions du comité d'audit, permet aux commissaires aux comptes de moins exposer leur indépendance individuelle aux pressions exercées par l'entreprise. Le dialogue informel entre les acteurs, qu'il prenne place durant les réunions de comité d'audit ou en dehors, permet de développer une indépendance collective des acteurs ayant une mission d'audit. Ils partagent et échangent leurs opinions pour atteindre une plus grande objectivité, ou du moins pour obtenir la réassurance que leur opinion individuelle est objective. Cette indépendance collective ne s'exprime que durant un temps bref qui est celui de l'échange. Enfin, les commissaires aux comptes, du fait de leur difficulté à accepter les critiques que peuvent leur adresser les administrateurs, peuvent mettre en danger leur indépendance individuelle, et ce en se rapprochant de la direction financière pour éviter que certains sujets n'arrivent à la connaissance des membres du comité d'audit.

Ce dernier point souligne l'existence de jeux de pouvoir entre les acteurs ayant une mission d'audit. Ces jeux de pouvoir constituent un ensemble contraignant pour les acteurs. Cet ensemble de contraintes constitue un « *système d'action concret* » au sens de Crozier et Friedberg (1977), système construit par les stratégies individuelles des acteurs y participant. Le but commun aux acteurs formant ce système est la production d'un sentiment de réassurance quant à l'objectivité d'opinion sur la qualité des états financiers, et non l'amélioration de la qualité des états financiers comme le laissent à penser le discours tenu par les codes de bonne gouvernance. L'atteinte de ce but nécessite cependant que ces jeux de pouvoir s'équilibrent. La reconnaissance du statut et du rôle spécifique dévolu à chaque type d'acteurs semble être une condition essentielle de cette équilibration du système. Par exemple, un des éléments d'équilibration cités dans cet article est l'introduction d'un dialogue informel qui contrebalance les aspects potentiellement contreproductifs du formalisme présents dans ces relations. L'équilibration de ce système d'acteurs est un sujet qui mériterait en lui-même une plus grande attention.

L'étude partielle du fonctionnement de ce « *système d'action concret* » menée ici, permet de contribuer à la compréhension des relations réellement entretenues entre ces acteurs

ayant un rôle de « *gardien de la confiance* », et qui occupent une position d'agent vis-à-vis des actionnaires. Aussi cette étude permet de répondre partiellement à l'appel d'Amstrong (1991) qui soulignait le manque de recherches portant sur les relations d'agence en action. Cette recherche contribue donc à la compréhension de relations d'agence en action, en mettant à jour le fonctionnement d'un « *système d'agents* ».

Annexe 1 : guide d'entretien avec un commissaire aux comptes

Relations avec le comité d'audit

- ✓ Caractéristiques des réunions
 - Fréquence
 - Questions à l'ordre du jour
 - Personnes présentes, sur toute la réunion ou non
 - Plan de table
 - Formalisme
- ✓ Nature des relations entre les présents
 - Atmosphère
 - Déroulement : Qui parle ? A quel comment ? De quelle façon ?
 - Contenu des documents remis au comité.
 - Réunions de préparation du comité d'audit avec la direction financière ou les auditeurs internes ?
- ✓ Intérêts des réunions
 - De façon générale.
 - Pour les Commissaires aux comptes
 - Pour les administrateurs
- ✓ Relations entre les commissaires aux comptes et les administrateurs
 - Rencontres hors réunions : Cela existe-t-il ? A quelle fréquence ? Cela a-t-il un caractère institué ?
 - Impact sur la relation avec la direction financière
 - Relation particulière avec le président de comité d'audit
 - Evolution dans le temps
 - Ont-ils un but commun ?

Relations avec les auditeurs internes

- Orientation audit financier ou audit opérationnel
- Spécificité du commissariat aux comptes par rapport aux travaux de l'audit interne.
- Fréquence des rencontres
- A quelle occasion ?
- Existe-t-il des entraves à l'existence de ces réunions ?
- Utilisation des travaux de l'audit interne

- Objectivité de l’audit interne
- Evolution dans le temps

Annexe 2 : tableau récapitulatif des entretiens

Entreprise (E) / Cabinet d’audit (A)	Fonction au sein de l’entreprise des personnes interviewées	Temps d’interview
E – 1	Directeur de l’audit interne	¾ h (non enregistré)
E – 2	Directeur de l’audit interne	¾ h
E – 3	Directeur financier	1 h
E – 4	Directeur de l’audit interne	¾ h
E – 5	Directeur de l’audit interne	¾ h
E – 6	Directeur de l’audit interne	¾ h
E – 7	Directeur financier	¾ h
	Directeur de l’audit interne	1 h (non enregistré)
E – 8	Président du comité d’audit	¾ h
	Directeur de l’audit interne	¾ h
E – 9	Président de comité d’audit	1 h
	Directeur de l’audit interne	¾ h (non enregistré)
A – 1	Associé	¾ h
A – 2	Associé	1 h
A – 2	Associé	¾ h
A – 2 (E – 5)	Associé	1 ¼ h
A – 3	Associé	¾ h
A – 3	Associé	¾ h
A – 3	Associé	¾ h
A – 4	Associé	½ h
A – 5 (E -4 + E – 6)	Associé	1 h
	Total	17 h

Bibliographie

- Armstrong P. (1991), “Contradiction and social dynamics in the capitalist agency relationship”, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 16, n°1, p 7-24
- Bardin L. (1993), *L’analyse de contenu*, P.U.F, Paris
- Bazerman M.H., Morgan K.P., Loewenstein G.F. (1997), “The impossibility of auditor independence”, *Sloan Management Review*, Summer, p 89-94.

- Beattie V., Fearnley S. & Brandt R. (2000), "Behind the audit report : a descriptive study of discussions and negotiations between auditors and directors", *International journal of auditing*, Vol. 4, p 177-202
- Bennechib F. (2004), *Le co-commissariat aux comptes: sa contribution à l'accroissement de l'indépendance de l'auditeur*. Doctoral Dissertation. Université Paris Dauphine, 350 pages.
- Bertalanffy von L. (1968), *Théorie générale des systèmes*, édition Dunod de 1993.
- Blanchet A. & Gotman A. (1992), *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Paris, Nathan Université, 125. p
- Bloch O., von Wartburg W., *Dictionnaire étymologique de la langue française*, PUF, 1960.
- Bouton D. (2002), *Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées*, MEDEF / AFEP-AGREF.
- Brody R.G. & Lowe D.J. (2000), "The new role of the Internal Auditor : Implications of Internal auditor Objectivity", *International Journal of Auditing*, Vol. 4, n°3, p 169 - 176
- Brody R.G. & Golen S.P. & Reckers P.M. (1998), "An empirical investigation of the interface between internal and external auditors", *Accounting and business research*, Vol.28, n°3, p 160 - 172
- Cadbury, Sir A. (1992), *Report of the Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance*, The Committee and Gee, London.
- Church B.K., Mc Millan J.J., Schneider A. (2001), "Factors affecting internal auditors' consideration of fraudulent financial reporting during analytical procedures", *Auditing, a journal of practice and theory*, Vol 20, n°1, march, p 65-80.
- Cohen J., Krishnamoorthy G. & Wright A.M. (2002), "Corporate governance and the audit process", *Contemporary accounting research*, Vol. 19, n°4, p 573 – 594
- Cohen J., Krishnamoorthy G. & Wright A.M. (2004), "The corporate governance mosaic and financial reporting quality", *Journal of accounting literature*, p 87 - 152
- Crozier M. & Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, édition du seuil, Paris, 435p.
- De Angelo (1981), "Auditor independence, low balling and disclosure regulation", *Journal of Accounting and Economics*, n°3, p 113-127.
- Demb A., Neubauer F. (1992), "The corporate board: confronting the paradoxes", *Long Range Planning*, Vol. 25 n°3, p 9-20.
- Editorial, "Non executive directors: key characteristics", *Corporate Governance: an international review*, Vol 7 n°4, october, p 289-290.
- Flint D. (1988), *Philosophy and principles of auditing*, London: Macmillan Education.
- Francis, J., "Are Auditors Compromised by Nonaudit Services? Assessing the Evidence", *Contemporary Accounting Research* (2006), Vol. 23, n°3, Fall, p747-760.
- Gendron Y., Bédard J. (2006), "On the construction of audit committee effectiveness", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, p 211 – 239

- Gendron Y., Bédard J. & Gosselin M. (2004), “Getting inside the black box : a field study of practices in « effective » audit committees”, *Auditing : a journal of practice & theory*, Vol. 23, n°1, p 153 – 171
- Goldman, Barlev (1974), “The auditor firm conflict of interest, its implication for independence”, *The accounting review*, oct., Vol. 49, n°4, p 707-719
- Herrbach O. (2001), “Auditor quality, auditor behaviour and the psychological contract”, *The European Accounting Review*, Vol. 10, n°4, p 782-802.
- Higgs D. (2003), *Review of the role and effectiveness of non executive directors*, London: Department of trade and Industry.
- Jensen M.C., Meckling W. (1976), “Theory of the firm : managerial behavior, agency costs and ownership structure”, *The Journal of Financial Economics*, n°3, october, p 305-360.
- Jeppesen K.K. (1998), “Reinventing auditing, redefining consulting and independence”, *The European accounting review*, Vol.7, n°3, p 517-539
- Knapp M.C. (1987), “An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management”, *The accounting review*, Vol. 62, n°3, p 578 – 588
- Lord A.T., DeZoort F.T. (2001), “The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, p 215-235.
- Mautz R.K., Sharaf H.A. (1961), *The philosophy of auditing*, American Accounting Association.
- McNair C.J. (1991), “Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior”, *Accounting, organization and Society*, Vol. 16, p 635-653
- Menon K. & Williams J. (1994), “The use of of audit committees for monitoring”, *Journal of accounting and public policy*, Vol. 13, n°2, été, p121-139
- Miles M. et Huberman A. (1994), *Qualitative Data Analysis*, 2ème éd., Thousand Oaks Sage.
- Nowak M.J., Mc Cabe M. (2003), “Informations costs and the role of the independent corporate director”, *Corporate Governance: an international review*, Vol 7 n°4, october, p 300-307.
- Nur Barizah A.B., Abdul Rahim A.R. & Hafiz Majdi A.R. (2005), “Factors influencing auditor independence : Malaysian loan officers perceptions”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, n°8, p 804-822.
- Parsons T. (1951), *The social system*, The free press of Glencoe
- Pentland B.T. (1993), “Getting comfortable with the numbers : auditing and the micro-production of macro-order”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, n°7/8, p 605-620.
- Pigé B. (2005), *Audit et contrôle interne*, Ed. EMS, Coll. Les essentiels de la gestion, 2^{ème} éd., 216p
- Piot C. (2004), “The existence and independence of audit committees in France”, *Accounting and Business research*, Vol. 34, n°3, p 223 – 246

- Power M. (2005), *La société de l'audit : l'obsession du contrôle*, Ed. La Découverte.
- Prat dit Hauret C. (2003), « L'indépendance du commissaire aux comptes: une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement », *Comptabilité, contrôle, audit*, Tome 9, Vol. 2, nov., p31-58.
- Proffitt W.T. (2003), « Gouvernance des entreprises : la construction d'un champ social par la loi américaine », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 6, p 133-154
- Raghunandan K., Mac Hugh J.A. (1994), "Internal auditors' independence and interaction with audit committees", *Advances in accounting*, Vol. 12, p 313-333.
- Ramirez C. (2003), « Du commissariat aux comptes à l'audit : les Big 4 et la profession comptable depuis 1970 », *Actes de la recherche en sciences sociales*, Vol. 146, n°1, p 62-79
- Richard C. & Reix R. (2002), « Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 8, Vol. 1, mai, p 151-174.
- Sarens G. & De Beelde I. (2006), "The relationship between internal audit and senior management : a qualitative analysis of expectations and perceptions", *International journal of auditing*, Vol. 10, p 219 - 241
- Schneider A. (1985), "The reliance of external auditors on the internal audit function", *Journal of accounting research*, autumn, p 911-919.
- Shapiro S. (1987), "The social control of impersonal trust", *American journal of sociology*, p632-658.
- Shockley R. (1981), "A Perception of Auditors' Independence : an empirical analysis", *The Accounting Review*, October, Vol. 56, n°4, p785-801.
- Spira L.F. (2002), *The audit committee : performing corporate governance*, London, UK : Kluwer Academic Publishers.
- Spira L. (1999), "Independence in corporate governance : the audit committee role", *Business ethics : a european review*, Vol. 8, n°4, p 262-273
- Thiery – Dubuisson S. (2000), *Les comités d'audit : une analyse des déterminants de leur mise en place dans les sociétés cotées françaises*, Thèse pour l'obtention du doctorat de sciences de gestion, Paris Dauphine
- Turley S. & Zaman M. (2007), "Audit committee effectiveness : informal processes and behavioural effects", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 20, n°5, p 765 - 788
- Turley S. & Zaman M. (2004), "The corporate governance effects of audit committees", *Journal of management and governance*, Vol. 8, n°3, p 305 – 332
- Union européenne (2006), Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés (Strasbourg : Journal officiel de l'Union européenne, L 157/87, 9 juin).
- Vicknair D., Hickman K., Cames K.C. (1993), "A note on audit committee independence : evidence from the NYSE on "grey" area directors", *Accounting horizons*, Vol. 7, march, p 53-57
- Viénot M. (1995), *Le conseil d'administration des sociétés cotées*, AFEP / MEDEF.

- Watts R.L. & Zimmerman J.L. (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall, Contemporary Topics in Accounting Series, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Weber M. (1965), *Essais sur la théorie de la science*, Ed. Plon, Paris
- Windsor C.A., Ashkanasy N.M. (1995), "The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a just world on auditor independence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, p701-720.
- Wirtz P. (2005), « "Meilleures pratiques" de gouvernance et création de valeur : une appréciation critique des codes de bonne conduite », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 11, Vol. 1, p 141-159.
- Zain M.M. & Subramaniam N. & Stewart J. (2006), "Internal auditors' assessment of their contribution to financial statements audits : the relation with audit committee and internal audit function characteristics", *International journal of auditing*, Vol. 10, n°1, p 1 - 18
- Zeff S.A. (1987), "Does the CPA belong to a profession ?", *Accounting Horizons*, Vol. 1, june, p 65 - 68
- Zucker L. (1986), "Production of trust : institutional sources of economic structure, 1840-1920", in B.M. Staw & L.L. Cummings (Eds.), *research in organizational behavior*, JAI, Vol. 8, p53-111.